

課税自主権と地方税の減免

Local Autonomy in Taxation and Reduction of Local Taxes

前 田 高 志

As a part of fiscal autonomy in local taxation, prefectural and municipal governments can reduce local tax burdens. In fact, many local governments use their own tax reduction measures. However, those reduction measures cause some problems with equity in taxation.

In this paper, we discuss local governments' tax reduction measures from both viewpoints of local autonomy and equity in taxation.

Takashi Maeda

JEL : H24, H25, H71

キーワード : 地方税、課税自主権、減免、課税の公平

Key words : Local taxes, Local autonomy in taxation, Reduction of local taxes, Equity in taxation

1 本稿の目的

地方分権を実現するためには、地方公共団体が自主・自立的な税財政運営を行うことができるように、地方税の税財源の拡充が必要である。そのうえで、国と地方の税源配分の見直しとともに、課税自主権の拡充と活用が重要な意味をもつ。課税自主権の活用に関しては、平成 12 年の地方分権一括法制定以後、法定外目的税の創設や法定外税導入時の許可制から事前協議制への移行、超過課税を行う際の制限税率の一部廃止などの改正が行われてきた。

こうした改正の動きもあって課税自主権というと法定外税の創設や超過課税の実施が着目されることが多い。しかし、新たな税源を見出して新税を法定外税として導入することや超過課税の実施とは別に、地方公共団体は条例を定

めて地方税の減免や課税免除、不均一課税を行うことができる。すなわち、課税自主権の活用において、地方公共団体は一定の根拠の下で法定外税や超過課税を行い、地方税の増収をはかることができるとともに、減免や不均一課税などにより、一定の目的を果たすために、住民の税負担の全部または一部を消失させることができる。

こうした地方税の減免や不均一課税等は、それ自体が課税自主権を具現したものであるが、それと同時に、法定外税や超過課税による課税自主権の実現に関して重要な意味を有する。すなわち、法定外税や超過課税は住民に対して新たな負担を求めるものであり、他の地方公共団体とのバランスや現行の地方税の運用が適正、公平に行われていることに関して、住民に対し説明責任を果たし、その理解と合意を得ることが必要となる。その過程で、個々の地方公共団体の判断で行われる税負担の軽減が真に必要なものかどうか、他の納税者とのバランスにおいて公平、公正なものであるかが問われることになるのである。

他方、このことは地方公共団体の財政規律との関係においてもまた重要である。負担の軽減は、前述のように他の納税者との間の負担の公平の問題があるにせよ、「軽減」という意味において住民に受けられやすい側面がある。適用対象者にとっては負担が軽減されると同時に、それ以外の納税者にとっては直接の負担の変更はないのであるから、制度・措置の導入は容認されやすい。無論、適用対象外の他の納税者との負担の公平の問題や、負担軽減＝負の補助金による歳入減、実質的な歳出増の問題は明らかに存在するのであるから、負担軽減措置の安易な利用は財政規律上、大きな問題を含んでいる。このことについては、また別の機会に論じたい¹⁾。

本稿では、一定の目的・根拠の下での地方税負担の軽減という局面での課税自

1) 地方公共団体の財政規律の問題については、本誌 63 巻 4 号掲載の堀尾博樹・前田高志「公会計改革と財政規律」において、財政規律を担保する公会計制度のあり方を論じている。なお、その中でわが国の公会計制度に関する提言が 20 以上なされているにもかかわらず、制度自体は明治会計法以降、本質の変更がなされていないことを述べたが(p.33)、このことについては亀井孝文・南山大学教授の『公会計制度の改革』(中央経済社、2008 年)から引用したものである(同書 pp.175-178)。筆者の不注意により論文中、引用出所の記述が漏れていたことについて亀井教授に陳謝したい。

主権の視点から地方税の減免について焦点をあて、現状と課題、そのあるべき姿について考察してみたい。

2 地方税の減免

地方税の減免とは、地方公共団体が地方税法または条例の定めるところによって課税権を行使し、その結果、発生した納税義務を、当該納税者の負担能力の現状に応じて、その全部または一部を消滅させること、すなわち地方公共団体にとっては租税債権の全部または一部を放棄することをいう。減免は、条例にもとづいて地方公共団体の長が個別具体的に納税者について行うものであって、長の行う減免により納税者の租税債務は、上述のように、その全部または一部が消滅する。減免は地方税法の枠の中で、個々の地方団体において条例を定めて行われ、個々の独自性を超過課税や法定外税などとともに課税自主権の実体を構成するものである。

なお、地方税法 6 条 1 項は「地方団体は、公益上その他の事由に因り課税を不適當とする場合においては、課税をしないことができる」とし、また同条 2 項において「地方団体は、公益上その他の事由に因り必要がある場合においては、不均一の課税をすることができる」と定めている。いずれも課税をしないのであるから納税者に納税義務は発生していないという意味で、すでに存在する租税債務の全部または一部を消滅させる減免とは異なる。また、6 条 1 項の課税免除は「公益上その他の事由に因り課税を不適當とする場合」に適用できると規定されていることから、「公益上その他の事由に因り必要がある場合」に可能となる不均一課税に比して、適用の要件が厳しいと考えられている（下線筆者付記）²⁾。

地方税法は、個々の税目ごとに減免について定めている。主要な税目に関する定めは以下の通りである。

【道府県税】

- ・個人の道府県民税 地方税法 45 条

2) 東京地方税実務研究会（2007）、p.372。

市町村長が個人の市町村民税又はその延滞金額を減免した場合においては、当該納税者又は特別徴収義務者に係る個人の道府県民税又はその延滞金額についても当該市町村民税又は延滞金額に対する減免額の割合と同じ割合によつて減免されたものとする。

・法人の道府県民税 地方税法 61 条

道府県知事は、天災その他特別の事情がある場合において法人の道府県民税の減免を必要とすると認める者その他特別の事情がある者に限り、当該道府県の条例の定めるところにより、法人の道府県民税を減免することができる。

・法人事業税 地方税法 72 条の 49 の 4

道府県知事は、天災その他特別の事情がある場合において法人の行う事業に対する事業税の減免を必要とすると認める法人その他特別の事情がある法人に限り、当該道府県の条例の定めるところにより、法人の行う事業に対する事業税を減免することができる。

・個人事業税 地方税法 72 条の 62

道府県知事は、天災その他特別の事情がある場合において個人の行う事業に対する事業税の減免を必要とすると認める者、貧困により生活のため公私の扶助を受ける者その他特別の事情がある者に限り、当該道府県の条例の定めるところにより、個人の行う事業に対する事業税を減免することができる。

・不動産取得税 地方税法 73 条の 31

道府県知事は、天災その他特別の事情がある場合において不動産取得税の減免を必要とすると認める者その他特別の事情がある者に限り、当該道府県の条例の定めるところにより、不動産取得税を減免することができる。

・自動車税 地方税法 162 条

道府県知事は、天災その他特別の事情がある場合において自動車税の減免を必要とすると認める者に限り、当該道府県の条例の定めるところにより、自動車税を減免することができる。

【市町村税】

・市町村民税 地方税法 323 条

市町村長は、天災その他特別の事情がある場合において市町村民税の減免を必要とすると認める者、貧困に因り生活のため公私の扶助を受ける者その他特別の事情がある者に限り、当該市町村の条例の定めるところにより、市町村民税を減免することができる。但し、特別徴収義務者については、この限りでない。

・固定資産税 地方税法 367 条

市町村長は、天災その他特別の事情がある場合において固定資産税の減免を必要とすると認める者、貧困に因り生活のため公私の扶助を受ける者その他特別の事情がある者に限り、当該市町村の条例の定めるところにより、固定資産税を減免することができる。

・軽自動車税 地方税法 454 条

市町村長は、天災その他特別の事情がある場合において軽自動車税の減免を必要とすると認める者、貧困に因り生活のため公私の扶助を受ける者その他特別の事情がある者に限り、当該市町村の条例の定めるところにより、軽自動車税を減免することができる。

・事業所税 地方税法 701 条の 57

指定都市等の長は、天災その他特別の事情がある場合において事業所税の減免を必要とすると認める者その他特別の事情がある者に限り、当該指定都市等の条例の定めるところにより、事業所税を減免することができる。

・都市計画税 地方税法 702 条の 8 の 7

第 1 項前段の規定によって都市計画税を固定資産税とあわせて賦課徴収する場合において、市町村長が第 367 条、第 368 条第 3 項又は第 369 条第 2 項の規定によって固定資産税又は当該固定資産税に係る延滞金額を減免したときは、当該納税者に係る都市引計画税又は当該都市計画税に係る延滞金額についても、当該固定資産税又は当該固定資産税に係る延滞金額に対する減免額の割合と同じ割合によって減免されたものとする。

このように個々の地方公共団体の長は、①「天災その他特別の事情」がある場合において、②当該地方税の「減免を必要とすると認める者」「その他特別の

事情がある者」に限り、また、③個人の納税者については「貧困に因り生活のため公私の扶助を受ける者」「その他特別の事情がある者」に限り、④条例で定めるところによって、減免措置を講ずることができる。減免は上記の場合において、個々の納税者の担税能力に着目し、負担能力が非常に低い、または欠如している、あるいは、そうした状態に陥るやむをえない事情があるということについて、①～④のそれぞれの部分についての長の判断でなされる。すなわち、すでに納税義務、租税債務が発生している個人や企業に対して、天災や貧困、その他の場合に一定の対応措置を講ずべき事情が存在することを認知するという判断、そして減免の対象を決定するという判断、減免を実際に実施すること、という3段階で、地方公共団体の独自の判断、課税自主権の行使がなされるのである。

なお、地方公共団体の長の判断により条例を定めて措置される減免とは別に、地方税法が個々の税目について定める免除措置もあり、これを納税義務の免除という。たとえば不動産取得税について地方税法 73 条の 27 の 3 は「道府県は、譲渡担保権者が譲渡担保財産の取得（第七十三条の二第二項本文の規定が適用されるものを除く。）をした場合において、当該譲渡担保財産により担保される債権の消滅により当該譲渡担保財産の設定の日から二年以内に譲渡担保権者から譲渡担保財産の設定者に当該譲渡担保財産を移転したときは、譲渡担保権者による当該譲渡担保財産の取得に対する不動産取得税に係る地方団体の徴収金に係る納税義務を免除するものとする。」と定めている。このように納税義務の免除は地方税法に規定され、地方公共団体の判断に関係なくなされるものであって、確定した納税義務を同じく免除するものではあるが、地方団体の長の自主的な判断によってなされる減免とは、その意味で異なるものである。

3 減免の事由について

減免は地方税法に定められた措置だけでは救済しえない、担税力が薄弱な、あるいはそれに欠けるような者に対して、個々の地方公共団体が自主的な判断に基づいて救済措置を講ずるものである。上述のように、個別の税目について

減免の対象となりうるのは、「天災その他の事情により減免を必要とする者」、「貧困により生活のため公私の扶助を受ける者」、「その他特別の事情がある者」である。

まず、「天災その他の特別の事情」とは、震災や風水害、火災などによって（当該税目の）納税義務者がその財産について、税負担が著しく低下するほどの大きな被害を受けることである。すなわち、ただ甚大な被害を受けたということだけでなく、減免を必要とするほどの被害を受け、その結果として担税力を失い、減免が必要となったと「認められる」者のみが減免の対象となる。ここでの「認められる」は、課税当局である個々の地方公共団体がそのように「認める」のであって、条例に定められる要件、内容等にしがたって、個別に、そして包括基準的なかたちで、減免の適用の可否が判断されることになる。ただし、そこに被災による担税力の喪失という客観的な事実は存在するのであって、その客観的事実を受けて、地方公共団体の長がどのように判断するのかということである。

同じく、「貧困により生活のため公私の扶助を受ける者」についても、担税力の喪失に係る客観的事実が存在し、それに対する地方公共団体の長の裁量の問題といえる。

次に、「その他特別の事情がある者」は、地方税法では非課税の規定がなく、課税するのが原則であるが、社会通念上課税することが不合理と考えられるような場合に、自主的に条例で減免を行うことが妥当と解されるような事情がある者のことをいう³⁾。また、この「その他特別の事情」には、「公益上の必要がある」と認められる者⁴⁾も含まれると解されている⁴⁾。「公益上の必要がある」か否かについての判断はこれに基づいて減免を実施しようとする地方公共団体の長によってなされるが、その基準は「天災」や「貧困」の場合に比して、その客観性と妥当性が必ずしも明確ではない。税負担の公平、他の納税者の負担とのバランスの観点から、公益性に係る判断が適正に行われる必要がある。また、公益性の判定については「天災」や「貧困」とは異なり、一律の基準の設

3) 江原勲（2001）、p.47。

4) 江原勲（2001）、p.47、大阪市・税財政のあり方に関する研究会（2007）、p.1。

定が容易でないことから、基準を設けて包括的に運用するのではなく、個々の案件について減免適用の適否を具体的に検証してゆくべきものと考えられる。

4 地方税を減免すべき「その他特別の事情」とは何か

前述のように、天災の被害や貧困に起因する担税力の減免、喪失については比較的、客観的な判断が可能である、またその判断基準は明確にできるものと思われる。課税自主権の視点からいえば、地方公共団体の長が客観的な事実に基づき担税力の減少や喪失に対してどのような減免を行うのかを自主的に決め、条例化して実施することということになる。

これに対し、「その他特別な事情がある者」の解釈をめぐる議論・整理の要するところである。まず、「その他」について、碓井（2001）は、「「天災その他特別の事情」という場合の「特別の事情」は、本来は天災に準ずる負担を求めることを適当としない事情といるべきであり、それと独立の「特別」の事情は、より広い特別の事情とみるのが自然である。」としている⁵⁾。また、江原（2001）でも「一般に、その他特別の事情があるという場合の「その他」とは、前者と対等の関係を示すものと解釈されている。すなわち、「その他」とは、「その他の」とは異なって、前者と並列に考えられており、後者の「その他の」場合は前者が後者に包みこまれる、すなわち前者は後者の例示であることになる。したがって、本件の場合のように「その他特別の事情」と規定されているときは、独立した減免事由を規定したものといえる。」としたうえで、「しかし、その内容は必ずしも明らかではない。」とする⁶⁾。

前述のように、「その他特別の事由」には「公益上の必要がある」ことが含まれると解されているが、これに関して参考になるのが、昭和 60 年の葛生町民税免除決定取消請求事件における宇都宮地裁判決の判断（昭和 60 年 12 月 19 日判決・確定）である⁷⁾。まず、本件の概要は以下の通りである。

5) 碓井光明（2001）、p.62。

6) 江原勲（2001）、p.49。

7) 宇都宮地判昭和 60 年 12 月 19 日判例時報 1183 号、P.79。

葛生町⁸⁾は上水道水源拡張用地とする目的で、町民 A の所有地を購入した。A に生じた譲渡所得は租税特別措置法 33 条の 4 (昭和 55 年当時) による 3,000 万円の特別控除が適用され、それに基づいて A は所得税と地方住民税の納税を行った。

しかし、その後、本件の土地が町議会の議決により用途変更され、宅地造成がなされた。宅地造成への用途変更の理由は、本件土地が生活・交通の便が良く、住宅用地に適しているため、宅地化し町民に譲渡することが町民から要望されたこと、土地取得時の金利負担の早期解消が必要であるとされたことである。

こうして用途変更がなされた結果、租税特別措置法 34 条の 2 によって特別控除の額が 1,500 万円に減額され、A には修正申告、追加納税が求められることとなった。葛生町の町長 B は、A が町の求めに応じて土地を町に譲渡し、かつ、A の関知せぬ事情によって追加納税が生じたことについて著しく信義を欠くものであると考え、地方税法 323 条及びこれに基づいて定められた葛生町税条例により、町民税追加納税分約 124 万円について減免（一部免除）する処分を行った。町長が B に適用されると判断した根拠は、以下に示す町税条例 51 条 1 項の 5 号の「前各号に掲げるもののほか、特別の事由がある者」である。
【葛生町税条例 51 条 1 項】

町長は、左の各号の一に該当する者のうち、町長において必要がると認める者に対し、町民税を減免する。

- 一 生活保護の規定による保護を受ける者
- 二 当該年において、所得が皆無となったため生活が著しく困難となった者またはこれに準ずる者
- 三 学生及び生徒
- 四 民法 34 条の法人
- 五 前各号に掲げるもののほか、特別の事由がある者

8) 葛生町（栃木県）は 2005 年 2 月 28 日に佐野市、安蘇郡田沼町と合併して現在は佐野市となっている。

すなわち、町長は町民 A の追加納税は町の責に帰すべきものであり、それに適正に対処することが「公益」に適うものという判断の下に減免を適用した。

しかし、これに対し、葛生町の町民 C は、この減免処分が当該条例の要件を満たしていないにもかかわらずなされ違法であるとして、処分取消を求める訴訟を行った。原告側の主張の要点は、次の通りである。

- ・町条例の 1～3 号は、生活保護の受給者（貧困者）や天災等によって生活が困窮に陥った者、学生・生徒など担税力を喪失した者に対する減免を定めたものであり、そのことから、5 号の「特別の事由がある者」も同じく担税力の著しい減少や喪失に関連したものと解すべきである。
- ・しかるに、A は担税力が著しく減少したわけではなく、その担税力に応じて所得税、道府県民税所得割とともに町民税所得割を賦課されている。すなわち、A は担税力を有しており、当該条例の対象とはならない。
- ・A の追加納税は町の判断の瑕疵によるものであって、A の担税力とは関係ないし、公益上の減免の必要もない。

本件の宇都宮地方裁判所の判決は、町民税減免の処分決定は違法という判断を下している。判決理由の要旨は以下の通りである。

①「特別の事情」の定義について

地方税法 323 条及び葛生町税条例の「特別の事情（葛生町税条例では事由）がある者」とは、前年に所得があった者でも、失業や退職等により生活が著しく困難になった者など、客観的に担税力を著しく喪失した者をいうが、減免することが公益上必要であると認められる者も含まれると解するのが相当である。

②公益上必要な場合について

公益上必要な場合とは、「当事者間の公平」という観点からではなく、「他の一般納税者との関係における租税負担の公平」という観点からみても、減免を相当とする程度の公益性、公共性があるものに限って減免を行うものと解すべきである。

③本件における公益性、公共性の判断

本件の納税者 A が関与していないところでの用途変更による町民税の追

加納税は A にとって不測のものであり、「当事者の公平」を欠く面もないわけではない。しかし、分譲住宅のための宅地造成地買収は過疎対策としての公益性はあるにせよ、多数の町民一般に継続的に便宜供与する上水道の水源拡張用地に比して公益性が小さく、「他の一般納税者との関係における租税負担の公平」の観点からみて、町民税の減免を相当するほどの公益性、公共性を認めることはできない。

この判決の意味するところを整理しておきたい。まず、地方税の減免は課税自主権を構成するものであるが、無論、それは租税法主義の下でとらえられねばならない⁹⁾。減免は、地方税法と条例によって個々の地方公共団体が課税権を行使して確定した租税債権、納税義務の全部または一部を地方公共団体の側から消滅させる行政処分であって、法律の根拠に基づき、法律の定める要件を満たして初めて認められるべきものである¹⁰⁾。

その意味において、減免という課税庁の処分については、自由裁量ではなく、その反対概念である法規裁量の範囲で認められているものと考えられる。すなわち、首藤（2001）において指摘されているように、減免処分の裁量について、地方税法において「必要があると認める場合」や「特別の事由がある者」につき「減免することができる」（下線筆者付記）との定められているものは、規定の仕方がなされているものは、減免処分についての裁量が認められているのであるが、法規裁量の範囲内であるという制約が課せられている¹¹⁾。

宇都宮地裁の判決は、「特別の事由」に「公益上の理由」が含まれることを判示していることで重要である。しかし、減免は、まず、上述の判決の要点①で示されるように、徴収猶予や納期限の延長等によっても納税が困難であって、減免による救済が必要と認められるような担税力の薄弱な者に対する措置として設けられているのである。したがって、公益に係る減免に際する判断要素としても、具体的事例における客観的な担税力の喪失という点が最も重要とな

9) 首藤重幸（2001）、p.115。

10) 江原勲・野木義昭（2001）、p.55。

11) 首藤重幸（2001）、p.115。

る。「公益上の理由」は抽象的、包括的にとらえられるのではなく、具体的な事例のなかで明確な判断基準をもって示されねばならないということである¹²⁾。

減免要件の具体化について、碓井（2001）は「特別の事情」はより広い特別の事情であるとしたうえで、減免要件条例主義の視点から次のように指摘している¹³⁾。すなわち、「「条例の定めるところにより」減免することができるとされている、その趣旨は単に減免手続きを条例で定めるということではなく、減免要件を地方団体が条例により具体化すべきことを要求するものである。その意味にいて、「減免要件条例主義」が採用されているというべきである。租税に関して「合法性の原則」が妥当しているときに、法の抽象的な原則によって、地方団体の長の裁量権に委ねられているとみるのは適当ではない。条例及びその委任に基づく規則に減免自由が明確に定められることによって、減免の許否に関する裁判規範として機能する（文化財保護法に基づく発掘調査により特別土地保有税の免除を受けられない場合につき、東京地裁平成 11 年 7 月 14 日判例自治 197 号、p.40)。」ということである。

この引用でも指摘されているように、上述の法規裁量は、具体的な事案において明確な公益性の判断を示すことができるような範囲での裁量を意味することが明らかである。このことは、固定資産税減免違法住民訴訟事件（被告は千葉県鋸南町長）の千葉地方裁判所平成 12 年 12 月 20 日判決における判例でも判示されているところである¹⁴⁾。詳細については省略するが¹⁵⁾、鋸南町税条例において「町長は、一定の固定資産のうち町長において必要があると認め

12) 首藤重幸（2001）では「宇都宮地裁判決は、公益上の理由（減免すべき公益性・公共性）も減免を認めてよい場合判断要素の一つではありうるとしているが、「公益上の理由」は著しく不明瞭な概念であり、担税力の喪失と切り離して単独に用いることは原則として妥当ではないであろう。税の免除理由として公益上の理由が単独で存在しうるとすれば、それは課税免除（非課税）のレベルであり、公益上の理由の内容と存在が議会の審議過程の中で具体化され、合意を得ることで、条例の形で明確な要件のもとに選択されるべきものであろう。課税当局（自治体の長）による税の減免の判断根拠を漠然とした公益上の利益に求めることに対しては、住民の合意を得ることが困難なケースが多いであろう。」と指摘されている。p.116。

13) 碓井光明（2001）、pp.62-63。

14) 千葉地判平成 12 年 12 月 20 日判例自治 216 号、p.25。

15) 江原勲・野木義昭（2001）、p.68-74、石島弘（2001）、pp.22-23、において詳細な解説がなされている。

るものについては、その所有者に対して課する固定資産税を減免する。」と規定され、その対象として、貧困により生活のため公私の扶助を受ける者の所有する固定資産とともに、公益のために直接専用する固定資産、があげられている。裁判では、町長がこの「公益のために直接専用する固定資産」の規定に基づいて、土地の所有者である企業に対して行った減免について、対象となった固定資産（企業が町に無償で貸し渡した土地を、さらに町がヒラメ養殖事業用地、水産物簡易加工場施設用地として漁業組合に無償で貸し渡した土地）がこの規定に該当するかどうか（条例の規定の解釈）をめぐる争われた。

判決では、減免は、「原則として、徴収猶予や納期限の延長等によっても到底納税が困難であるなど客観的にみて納税義務者の担税力が著しく減少している場合に行われることが予想されているというべきであり、公益上の観点からみて減免を相当とする程度の強い公益性があり場合、すなわち、当該固定資産がその性質上担税力を生み出さないような用途（道路、公園など）に使用されている場合などに限って行うことができる。」としている。そして、本件の固定資産（ヒラメ養殖場、水産物簡易加工場施設用地として町から漁業組合に貸し渡された土地）が、一定の収益をあげることを予定されている土地が担税力に欠けるとは言い難いこと、性質上、担税力を生じさせないような用途（道路や公園など）に供されているわけではないことから、「公益のために直接専用する固定資産」に該当しないとされているのである。

なお、被告側は漁業が鋸南町の重要な地場産業でありヒラメ養殖場、水産物簡易加工場施設が町全体の地域振興を通じて町民一般に利益をもたらし、公益に該当すると主張し、その根拠として地方税法6条1項「地方団体は、公益上その他の事由に因り課税が不相当とする場合においては、課税をしないことができる。」の趣旨を考慮すべきと主張した。この規定が、地方公共団体は公益性を有するものに対しては非課税とすることができると定めたものであって、当該地域社会の固有の社会経済生活の特殊事情を考慮し、個々の地方公共団体がその自主性に基づき、課税除外の措置を講ずることができるとを認めたものである、という主張である。

これについて、千葉地裁の判決は、「同法6条の規定する課税免除は、各地

方公共団体が、地場産業の育成などの各種の政策目的や税負担の均衡等の事由により課税を不適当と判断する場合に、一定の範囲の者に対して課税しないことを認めたもので、いわば条例による非課税措置というべきものであり、同法 367 条の税の減免とは基本的に趣旨を異にするものであるから、同法 367 条を受けて規定された本件条例 57 条 1 項の一部である本件条項の趣旨を解釈するに当たり、同法 6 条の趣旨を読み込むことはできない」とした。石島（2001）が指摘するように¹⁶⁾、地方税法 6 条は一般的な課税除外であり非課税措置であって、多数人の利益にかかる公益性、公共性の視点から課税除外するものである。個別の税の減免に関するものではなく、地方税法 6 条の趣旨を減免における公益性の解釈に反映させることはできないであろう。

5 名古屋市における減免の見直しを事例として

(1) 名古屋市税制研究会における市税減免制度の見直し

名古屋市財政局において設置された名古屋市税制研究会¹⁷⁾では、平成 18 年度・19 年度の 2 カ年にわたり市税における減免制度の見直し検討を行い、その結果を平成 19 年 8 月に『名古屋市税制研究会中間報告書 市民から信頼される税制を目指して』として取りまとめ、報告を行っている。筆者は委員として同委員会に参加する機会を与えられたが、以下、委員会における検討の概要を報告書の構成にそって紹介し、これを事例として地方税減免のあり方を考える際の基準について論じてみたい（以下、研究会報告書を報告書と記す）。なお、報告書の構成は以下の通りである。

はじめに

I 研究会における取り組み

16) 石島弘（2001）、p.23。

17) 名古屋市税制研究会は、平成 18 年 6 月に名古屋市財政局長の諮問委員会として設置された。座長を名古屋市立大学大学院経済学研究科・森徹教授とし、名城大学法学部・伊川正樹準教授、九州国際大学経済学部・松田有加准教授、名古屋市財政局主税部長、そして筆者（報告書公表当時は名古屋市立大学大学院経済学研究科教授）の 5 名の委員で構成される。

- 1 地方税法における軽減措置
 - 2 軽減措置に関連する最近の税制改正
 - 3 市独自の軽減措置の研究
- II 市税の減免等の現状
- III 減免制度のあるべき姿
- ～ 減免制度を検討する際の視点 ～
- 1 減免制度の趣旨・目的の明確化
 - 2 減免制度の公正な運営
 - 3 減免制度の有効性の検証
- IV 本市の減免制度における主な検討課題
- 1 減免制度の制度設計面
 - 2 減免制度の制度運営面
 - 3 個別税目における検討方法
- おわりに

まず、研究会では市税減免制度の意義について、それを地方分権を実現するうえでの重要な要素としてとらえる。

地方分権の下、地方が自主・自立的な税財政運営を実現するためには、地方税等の税財源の充実を図ることが必要であり、国と地方の税配分の是正とともに、課税自主権の活用が大きな課題となっている。この課税自主権の活用に関しては、地方分権一括法制定以後、地方税法では法定外目的税の創設などの改正が行われてきた。しかし、課税自主権という、とかく法定外税の創設や超過課税の実施による自主財源の拡大という側面のみが注目されがちであるが、いずれも新たな負担を求めるものであるため、現行の課税や市税の徴収などが適正かつ公平になされていることが、市民からの理解と協力を得るためにも極めて重要である。とりわけ、現行の課税制度の中で市独自で税負担を軽減する減免制度は、負担の公平の例外と

して位置付けられており、特に適正に運営しなければならない。(報告書、p.2)

こうした認識にたつて研究会では市税制の自主的な運営・課税自主権の活用という観点から、市税減免制度の検討を行った。平成 18 年度当時の名古屋市の減免制度の概要は表 1 に示す通りである。これらの減免等の趣旨は、担税力に配慮するものと政策目的によるものに大別されるが、特に政策目的の減免等が多い。創設時期でいうと昭和 26 年という古いものもある。なお、名古屋市における市税の減免等による減収額は平成 17 年度では総額約 26 億で、同年度の市税収入 4,735 億円の 0.55% であった。

表 1 名古屋市の市税減免条例・規則概要一覧（平成 20 年における改正以前のもの）

※名古屋市税制研究会に提出された名古屋市資料を一部修正して掲載している。

条 例			規 則	
条 項 号			条	
第 1 条		条例の趣旨	第 1 条	規則の趣旨
個人の市民税				
第 2 条	第 1 項	第 1 号 災害により被害を受けた者 規則で定める額を減免	第 2 条	規則で定める額 被害の状況、所得に応じた減免額
		第 2 号 生活保護法により扶助を受ける者のうち 規則で定める者	第 3 条	規則で定める者 生活扶助、教育扶助、住宅扶助、医療扶助、介護扶助を受ける者
		第 3 号 個人の市民税の減免対象者を規定		
		第 2 項 分離課税に係る所得割の定義		
		第 3 項 2 以上の減免項目に該当する場合の規定の適用について		
	第 4 項	読み替え規定		
	第 5 項	特に必要があると認める者に対する減免	第 4 条	賦課期日後に障害者となった者で法第 295 条第 1 項第 2 号に規定する額又は非課税限度額のいずれが多い額に基礎控除額を加算した額以下の者

第3条	第1項	申請書に 規則で定める事項 を記載し、 規則で定める書類 を添付して提出	第5条	規則で定める書類 <ul style="list-style-type: none"> ・（所得が急激に減少した者） 総所得金額の見込額に関する計算書及びその計算の基礎となる事実を証明する書類 ・減免を受けようとする事由を証明する書類 規則で定める事項 なし
	第2項	みなし減免について		
	第3項	減免事由消滅申告書の提出について		
法人等の市民税				
第4条	第1項	法人等の市民税の課税免除の対象者を規定		
	第2項	法人等の市民税の課税免除の判定期日について		
第5条	第1・2号	法人等の市民税の減免対象者を規定		
	第3号	〔法人等の市民税の減免対象者を規定〕 公益事業を営む法人等で 規則で定める者	第6条	規則で定める者 国又は地方公共団体の事務・事業と密接な関連を有する公益目的事業を行う法人等で補助金等の交付を受けているもの
	第4号	法人等の市民税の減免対象者を規定		
	第2項	法人等の市民税の減免の判定期日について		
	第3項	2以上の減免項目に該当する場合の適用について		
	第4項	特に必要があると認める者に対する減免		
第6条		申請書に 規則で定める事項 を記載し、 規則で定める書類 を添付して提出	第7条	規則で定める書類 <ul style="list-style-type: none"> ・減免を受けようとする事由を証明する書類 ・事業報告書、収支計算書その他事業の概況を証明する書類 規則で定める事項 <ul style="list-style-type: none"> ・解散年月日 ・事業中止の理由 ・設立年月日 等

固定資産税			
第 7 条	第 1 項	第 1 号 災害により被害を受けた固定資産 規則で定める額	第 8 条 規則で定める額 被害の状況に応じた減免額
		第 2 号 生活保護法により扶助を受ける者のうち 規則で定める者	第 9 条 規則で定める者 生活扶助、教育扶助、住宅扶助、医療扶助、介護扶助を受ける者
		第 3 号 国、地方公共団体又は土地開発公社が取得した固定資産	
		第 4 号 本市が公用又は公共の用に供するため借り受けている固定資産	
		第 5 号 地域の公共の用に供する集会所、公会堂その他これらに類する家屋及びその敷地（有料で使用するものを除く。）	
		第 6 号 地域防災の用に供する 規則で定める固定資産	第 10 条 規則で定める固定資産 自主防災組織が設置する被災した市民の生活に必要な物資、防災活動に必要な用具の保管のための倉庫の用に供する固定資産
		第 7 号 公園その他公衆に開放されているものの用に供する 規則で定める固定資産	第 11 条 規則で定める固定資産 ・児童遊園地（本市が交付する補助金の対象となるもの） ・どんぐり広場（本市が遊具等の設置を行う対象となるもの） ・ゲートボール広場（本市が交付する補助金の対象となるもの）
	第 1 項	第 8 号 地下通路その他これに類する 規則で定める固定資産 規則で定める額を減免	第 12 条 規則で定める固定資産・額 ・専ら公衆の通行を目的とする固定資産→納付額の 5 分の 4 ・公衆の通行、特定の駅等への通行の用に供するために設置された地下通路の用に供する固定資産→納付額の 2 分の 1 ・本市の高速電車の駅の入出口の用に供する固定資産→納付額の全部
		第 9 号 放課後児童健全育成事業の用に供する 規則で定める固定資産	第 13 条 規則で定める固定資産 放課後児童健全育成事業の実施について本市から委託を受けた者が事業の用に供する固定資産
		第 10 号 保育所に入所できない乳幼児のため直接保育の用に供する 規則で定める固定資産	第 14 条 規則で定める固定資産 託児施設として市長の指定を受けたものの用に供する固定資産
		第 11 号 賦課期日現在、幼稚園において直接保育の用に供する固定資産	
		第 12 号 賦課期日現在、専修学校において直接教育の用に供する固定資産	
		第 13 号 賦課期日現在、寄宿舎の用に供する家屋の敷地その他これに類する家屋及びその敷地	
		第 14 号 本市又は愛知県において指定された文化財その他の郷土史上いわれのある家屋及びその敷地並びに土地	

		第15号 休日急病診療所の用に供する固定資産 規則で定める固定資産	第15条 規則で定める固定資産 社団法人名古屋医師会が設置し、かつ、運営する休日急病診療所のうち、診療及び公衆衛生事業の用に供する固定資産
第7条	第1項	第16号 介護老人保健施設の用に供する家屋及び償却資産	第16条 規則で定める固定資産 ・障害福祉サービス事業、移動支援事業、地域活動支援センターを運営する事業の用に供する固定資産 ・重度の知的障害・重度の肢体不自由の児童の通所施設
		第17号 法第348条第2項第10号から第10号の7までに規定する固定資産その他これらに類するもの 規則で定める固定資産	
		第18号 公衆浴場及びその附帯施設の用に供する 規則で定める固定資産	
		第19号 土地区画整理事業の施行地区内に所在する土地で使用するできないもの 規則で定める額	
第7条	第1項	第20号 市街地再開発事業によって新築された家屋の一部である施設建築物の一部	第19条 規則で定める土地 地方交付税法施行令第1条各号に掲げるものの用に供する土地
		第21号 特別緑地保全地区内の土地 規則で定める土地	
		第22号 法人である職員団体等が所有し、かつ直接その本来の用に供する固定資産	
第7条	第2項	固定資産で 特に必要があると認めるもの に対する減免	第1号 建築協定により定められた区域内における建築物の敷地で、公衆の通行の用に供する土地
			第2号 農業協同組合が所有し、地域の公共の用に供する固定資産
			第3号 宗教法人が所有する固定資産で、 ・文化・芸術の振興 ・高齢者の福祉の増進 ・児童又は青少年の健全な育成 を目的として不特定かつ多数の者に無料又は低額な料金で利用させる施設の用に供する土地及び家屋
			第4号 民法34条法人が所有する固定資産で、 ・学術及び科学技術の振興 ・文化・芸術の振興 ・児童又は青少年の健全な育成 を目的として不特定かつ多数の者に無料又は低額な料金で利用させる施設の用に供する固定資産

第 7 条	第 2 項		第 5 号	財団法人名古屋港湾福利厚生協会が港湾労働者の病院その他の福利厚生施設の用に供する固定資産
			第 6 号	消費生活協同組合に類する団体が物資の購入・供給事業や、構成員の生活の改善・文化の向上を図る事業の用に供する固定資産
			第 7 号	愛知県弁護士会が所有し、本来の事業の用に供する固定資産
			第 8 号	愛知県住宅供給公社及び名古屋市住宅供給公社が所有し、使用する事務所の用に供する家屋
第 7 条	第 2 項		第 9 号	愛知県信用保証協会及び名古屋市信用保証協会が所有し、かつ本来の事業の用に供する固定資産
			第 10 号	領事館に類する施設の用に供する固定資産
			第 11 号	特に必要があると認める固定資産
第 8 条	第 1 項	申請書に 規則で定める事項 を記載し、 規則で定める書類 を添付して提出	第 21 条	規則で定める書類 減免を受けようとする事由を証明する書類 規則で定める事項 なし
	第 2 項	減免事由消滅申告書の提出について		
軽自動車税				
第 9 条	第 1 項	第 1・2 号	課税免除の対象となる軽自動車等を規定	
		第 3 号	規則で定める身体障害者等	
			第 1 号	身体障害者手帳の交付を受けている者で、一定の障害の級別に該当する障害者
			第 2 号	戦傷病者手帳の交付を受けている者で、一定の障害の程度に該当する者
			第 3 号	療育手帳の交付を受けている者で、療育手帳に障害の程度が重度と記載されているもの
			第 4 号	自立支援医療受給者証の交付を受けている者のうち 1 級の障害を有する者
			第 5 号	第 1、3、4 号に掲げる者と生計を一にする者
			第 6 号	所得が 100 万円以下で、身体障害者手帳、療育手帳、精神障害者保健福祉手帳を有する者、傷い軍人のうち納税が困難と認められる者

第9条	第1項	第4・5号	課税免除の対象となる軽自動車等を規定	
	第2項		軽自動車税の課税免除の判定期日について	
	第3項		軽自動車税の課税免除届出書等の提出について	
第10条	第1項	第1号	災害により使用することができなくなった軽自動車等	
	第2号		生活保護法により扶助を受ける者のうち 規則で定める者	第23条 規則で定める者 生活扶助、教育扶助、住宅扶助、医療扶助、介護扶助を受ける者
	第2項		特に必要があると認める者に対する減免	
第11条	第1項		申請書に 規則で定める事項 を記載し、 規則で定める書類 を添付して提出	第24条 規則で定める書類 減免を受けようとする事由を証明できる書類 規則で定める事項 なし
	第2項		減免事由消滅申告書の提出について	
特別土地保有税				
第12条			特別土地保有税の減免について	
第13条			申請書に 規則で定める事項 を記載し、 規則で定める書類 を添付して提出	第25条 規則で定める書類 減免を受けようとする事由を証明できる書類 規則で定める事項 なし
事業所税				
第14条	第1項		規則で定める額 を減免する	規則で定める額
		第1号	災害により被害を受けた施設	第26条 第1号 資産割額に事業を再開した日までの月数の課税標準の算定期間の月数に対する割合を乗じて得た額
		第2号	学術文化の振興等に特に寄与するものと認められる施設	ア 第2号 定員制の劇場等で舞台等の延べ面積が客席部分の延べ面積に比し広大であるもの →資産割額の2分の1
				イ 指定自動車教習所 →資産割額及び従業者割額の2分の1

第14条	第1項	第2号		第2号	ウ	一般貸切旅客自動車運送事業者 →資産割額・従業者割額に、学校が生徒等のために行う旅行に係るバスの走行キロメートル数の本来の事業に係るバスの走行キロメートル数に対する割合を乗じて得た額の2分の1	
		第3号	中小企業対策等の産業振興政策上特に配慮の必要があると認められる施設	第26条	ア イ ウ エ	酒類卸売業に係る酒類の保管のための倉庫 →資産割額の2分の1 タクシー事業用施設 →資産割額・従業者割額の全部 農林中央金庫が事業の用に供する施設 →資産割額・従業者割額の全部 農業協同組合、水産業協同組合、森林組合が共同利用に供する施設 →資産割額・従業者割額の全部	
第14条	第1項	第4号	その事業の目的及び営業の形態上特別の配慮を必要とする施設	第26条	第4号	ア イ ウ エ オ カ キ ク ケ	古紙の回収の事業を行う者が事業の用に供する施設 →資産割額の2分の1 家具の製造販売業に係る家具の保管施設 →資産割額の2分の1 ねん糸、かさ高加工糸等の製造業者が原材料、製品の保管の用に供する施設 →資産割額の2分の1 港湾運送事業用の上屋 →資産割額・従業者割額の全部 ビルメンテナンス業を行う者が事業の用に供する施設 →従業者割額の全部 ひな人形、五月人形の製造販売業を行う者が製品等の保管のために要する施設 →資産割額の2分の1 麻又は化学繊維製の袋の再生加工・販売業を行う者が製品等の保管のために要する施設 →資産割額の2分の1 ディスプレイ業者が展示用資材の保管の用に供する施設 →資産割額の2分の1 脱脂綿の製造業者が原材料又は半製品の保管の用に供する施設 →資産割額の2分の1

第14条	第2項	特に必要と認める施設についての減免	
	第3項	事業所税の減免の判定期日について	
第15条		申請書に 規則で定める事項 を記載し、 規則で定める書類 を添付して提出	第27条
			規則で定める書類 減免を受けようとする事由を証明する書類 規則で定める事項 減免申請の対象となる事業所床面積、従業者給与総額
			第28条
			様式について

(2) 減免制度のあるべき姿～ 減免制度を検討する際の視点 ～

報告書では、まず税制は減免制度見直しの基本的視点が整理される。すなわち、税制は「公平・中立・簡素」という3原則に基づいて構築されなければならない、特定の納税者に限って負担を軽減することとなる減免制度についても、この原則に則して、納税者である市民全体から見て合理性があり、理解が得られるものでなければならないこと、また、地方税は負担分任が原則であるため、過度な負担軽減とならないように留意する必要があること、が示される。

言うまでも無く、減免制度については、その趣旨や目的が明確であり、制度運営については、公正でなければならない。また、社会経済情勢等の変化に応じて、減免の趣旨や目的の意義が希薄化し、現状に合わなくなっていたり、減免適用対象者の減少なども想定されることから、制度導入後においては不断にその有効性を検証することが求められる。そこで、報告書では、まず、減免制度の趣旨と目的の明確化が必要であるとして、次のように指摘する（下線筆者付記）。

1) 減免制度の趣旨・目的の明確化

① 租税負担の公平性の確保

ア 納税者の担税力

市税は、納税者の担税力に着目して課税されるが、納期限の延長や徴収猶予等によっても納税が困難であると認めるような、真に担税力が薄弱な者

に対してまで税負担を求めることは租税政策上の観点から適当でないし、また、税負担の公平の見地から好ましくない。そのため、地方税法で例示されている災害を受けたり、生活保護を受けている場合には減免できることとされている。

なお、非課税措置が適用されない場合の急激な税負担を緩和するために、減免を行うこともあるが、地方税法が定める減免の趣旨を十分に踏まえながら、慎重に取扱う必要がある。

イ 地方税法の軽減措置との整合性

地方税法では、国等が所有する固定資産など様々な非課税等特別措置が設けられているが、減免についても、国から全国一律的に指針（通達）が示されているものもあるため、全国的な負担の公平にも留意する必要がある。

なお、地方税法の規定は全国一律に適用されるが、その反面、地域の状況や個々の活動の実態を考慮し、明確に規定することが立法技術上困難な面がある。そのため、個々の地方団体において、非課税等特別措置の創設趣旨と比較考量のうえ、減免を行うことがある。

ウ 他の地方団体の軽減措置との均衡

減免は、市独自の判断で行うことができるが、負担の公平の観点から、行政規模や生活環境などが類似する他の地方団体の軽減措置との均衡にも留意する必要がある。例えば、県との関係においては、課税趣旨が類似する自動車税が県税としてあるため、その減免状況も軽自動車税の減免を検討するうえで参考になると考えられる。

② 公益の増進

ア 公益性・公共性と減免制度

地方税法では、課税対象に対して課税をしないことが広く社会一般の利益（公益）を増進し、あるいは課税することが公益を阻害する場合においては、減免をすることができるとされている。

イ 公益性の判断基準の明確化

減免の根拠として挙げられる「公益性」は多義的な概念である。それだけに、減免措置の根拠として公益の増進を挙げただけではいたずらに減免の範

囲を広げることにもなりかねない。そのため、例えば活動主体そのものの公益性に着目して減免を実施するなど、客観的で行政の恣意的な裁量に左右されないようにする必要がある。その際、公益法人（いわゆる民法34条法人）は、今後、公益認定等委員会により、税負担が軽減される公益性の有無が判断されることから、その動向も十分注視する必要がある。

なお、公益性については、時代の変化に応じて、その解釈も適宜見直しする必要がある。

③ 特定施策の推進

ア 施策内容の明確化と効果の検証

特定施策の推進のため経済的支援を行う場合、本来は歳出で対応することが基本と考える。そのため、施策の一環として減免を行う場合には、どういう目的で誰に対してどのような内容の減免を行うかなどを明確にするとともに、その必要性を十分検討する必要がある。また減免後の効果や達成状況などについても、事業部局から報告を求め、検証する必要がある。

なお、税の軽減措置を用いて施策を推進する必要がある場合としては、市税の減免と補助金を併せて実施する必要があるような重要性が高い場合や特定の範囲に対して一律に実施した方がより効果的な場合、あるいは歳出で対応した場合と比較して手続面が効率的である場合などが考えられる。

イ 時限措置の活用

特定施策の推進にあたっては、多くの場合、減免のほかに様々な施策が一体的に行われるため、減免の趣旨や目的、効果や達成状況などについて常に検証する必要がある。そのため、この検証を効果的に実施するために、施策の推進期間を考慮のうえ、時限措置を活用することも必要である。

このように制度設計に係る基本的視点が示されたうえで、報告書では次に、それらの運営が公正になされるべきであるとして、その原則、要件が以下のよう整理される（下線筆者付記）。

2) 減免制度の公正な運営

① 減免制度の運用の原則

減免制度については、納税者の個別具体の減免事由を的確に把握するため、課税年度ごとに申請することが原則とされている。そのため、減免制度の内容や申請期限などについて市民に対して十分に周知を行うとともに、減免申請後には、状況を確認のうえ速やかに適否の判断を行うなど、公正な運営に努めなければならない。

② 減免制度の規定方法の明確化

減免制度については、納税者が軽減事由に該当するかどうかの判断が容易となり、適正かつ公正に制度運用できるよう規定方法についても留意する必要がある。そのため、減免制度の対象範囲、減免率、申請期限など、納税者の税負担に影響を及ぼすような事項については条例・規則で定めるなど、できる限り客観的で行政の恣意的な裁量に左右されないよう明確なものにする必要がある。

③ 減免率・減免期間の合理的設定

ア 地方税法との整合性

地方税法では、様々な非課税等特別措置が設けられているが、非課税等特別措置の事由と減免の事由が類似しているものについては、地方税法の特別措置と比較考量して減免率・減免期間を設定することが必要である。

イ 減免対象の客観的な認定

減免対象の認定にあたっては、例えば被害割合や利用割合などを根拠として客観的に判断できる場合においては、客観的な基準によることが必要である。

ウ 簡素な減免率

減免率については、納税者からのわかりやすさ、減免率の適用基準の明確化の観点から、細かく減免率を設定するよりも、負担の公平等を踏まえて、簡素な区分（例えば 100%、75%、50%、25% の 4 区分程度）で設定することが望ましい。

④ 市民への情報提供

ア 情報提供の重要性

減免は、原則として、納税者からの申請に基づき行うものであるため、どのような場合に減免となっているか、またどの程度の減免を実施しているか

など、減免を希望する人が手軽に減免制度について確認できるよう、適切な情報提供を実施する必要がある。なお、減免は、例外的に税負担を軽減する措置であるため、納税通知書等には、減免額を明示する必要がある。

イ 情報公開による透明性の確保

減免は、例外的に税負担を軽減する措置であるため、納税者一般の理解を得るためにも、減免制度の内容について適切な情報提供を行うとともに、個人情報を除き、減免適用者数や減免額（減収額）などの実施状況について十分な情報公開を行い、透明性の確保に努める必要がある。

担税力に対する配慮、公益性、政策目的のいずれの事由で減免制度を利用するにせよ、時間経過のなかで、それが本来の目的を果たしているかの評価が不可欠であることはいうまでもない。報告書ではそのことについて次のように論じている（下線筆者付記）。

3) 減免制度の有効性の検証

① 減免制度の趣旨・目的に照らした有効性

ア 減免制度の趣旨・目的の明確さ

減免制度については、その趣旨や目的を常に明確にしつつ、適用するとともに、とりわけ特定施策の推進を減免措置の目的とする場合には、施策目的の有効性について常に留意する必要がある。

イ 政策手段としての減免制度の有効性

市税の減免は、経済的負担を支援するという点では補助金の給付と同等の効果があるが、政策手段として税制を用いることの必要性や有効性については常に検証する必要がある。

② 減免制度の効果の検証

ア 創設目的の達成度の予測・検証

減免の創設にあたっては、減免の効果や目的の達成度の予測を行うとともに、その後の検証についても創設時の予測と実績を踏まえながら行う必要がある。その結果、既に所期の目的が達成されているような減免については、速やかに廃止すべきであり、継続する場合についても、減免内容が目的の達

成に適したものとなるよう、不断の見直しが必要である。

イ 減免対象者・減免額の予測・検証

減免は、公平に負担を分かち合うという租税の基本原則の例外的措置であるため、適用対象はそもそも限定的となるものであるが、減免創設にあたっては、減免対象者・減免額について予測するとともに、著しく対象が少数となったり、あるいは著しく多数となった場合には、所期の目的を達成していたり、税による減免の妥当性を欠いていることも考えられるため、減免を検証する際には、減免対象者・減免額の多寡にも留意する必要がある。

以上、報告書で示された減免制度のあるべき姿を考える上での視点ないしは基準は、既存の減免制度の見直しや運用状況の検討を行う場合のみならず、新たな減免措置の導入を考える場合にも重要である。報告書では、既存の減免制度の見直しの際の視点を明確にするという観点から基準を検討してきたが、今後ますます進行する少子高齢化やその下での労働力不足問題など新たな課題に対応する施策一環として減免制度を創設する場合にも、制度の目的の明確化、公正な制度運営、制度の有効性の予測や検証は、有用な基準となるものとしている。

(3) 名古屋市の減免制度における主な検討課題

研究会では、減免制度のあるべき姿について、個別税目の減免制度の現状も踏まえながら研究を行った。そのうえで、具体的に減免制度を検討する際の課題について、減免制度全般に関する制度設計面や制度運用面における課題を整理するとともに、個別税目における検討方法についても、市税収入の大半を占める個人市民税と固定資産税に焦点をあてて整理を行っている（下線筆者付記）。

1) 減免制度の制度設計面

① 減免の必要性の継続的な検討

本来減免措置とは、広く負担を分かち合うという租税の原則の例外的な措置として位置づけられるため、真に必要なものであるかについて、税制の基本原

則である公平性の観点や時代の変化に対応しているかといった合理性の観点から、継続的に検討する必要がある。

② 減免の趣旨・目的等に照らした検討

名古屋市の減免は、納税者の担税力や公益性に着目したものなど幅広く措置されており、それらは概ね一定の合理性はあると考えられるが、減免創設から相当期間が経過しているものも多数見受けられる。減免の創設趣旨や目的そのものは合理性があっても、例えば特定施策の推進のために減免する際には、減免の効果や目的の達成状況などは常に検証する必要がある、非課税措置等との均衡の観点から減免を実施するものについては、非課税措置等の税制改正の状況に十分留意し適宜見直しをする必要がある。

また、これらの減免については、施策としての減免が今でも必要性が認められるか、あるいは法が定めるレベル以上の措置をする必要があるかなど、減免の趣旨・目的に照らしながら、あらためて検討する必要がある。

なお、地方税法では、全国的な負担の公平の見地から、既に一定の配慮がなされているため、検討に際しては、他の地方団体の軽減措置との均衡にも留意する必要がある。

③ 減免と課税免除との関係

地方税法上、両者の関係、すみ分けは明確ではないが、迅速かつ柔軟に対応することができるという減免の運用上の利点と、これまで名古屋市として長期にわたって減免制度を中心に採用してきた経緯等を踏まえ、今後も名古屋市としては減免制度を中心に税負担軽減制度の設計を行うことは差し支えないと考える。

2) 減免制度の制度運営面

① 減免規定（事由）の明確化

減免すべき事由が生じた場合には、迅速かつ柔軟に対応することが求められるが、こうした運営面に重点を置き、通達等で減免対象や減免率を規定することにより、減免制度の透明性を損なう恐れもある。そのため、納税者が軽減事由に該当するかどうかを判断しやすくするため、減免対象や減免率などについてはできるだけ条例・規則に明文化することが必要である。加えて、窓口では

個々の事由に応じて適切な説明を行うことが必要である。

② 時限措置の活用

市税の減免措置の中には、制度創設時から相当期間が経過しているものがあるが、軽減措置は、適切な見直しを適宜行わないと既得権益化しやすく、その必要性が薄れても見直しが難しくなる。名古屋市では、これまで軽減措置については時限措置をとってこなかったが、真に必要なかどうかを定期的（3 年あるいは 5 年）に再検討するため、とりわけ特定施策の推進のための減免については、時限措置を活用する余地がある。

③ みなす減免の取扱い

減免は、納税者からの申請を原則としているが、申告書等の課税資料により減免の適否が判断できる場合については、あらためて減免申請を求めることなく減免する制度（みなす減免）がある。このみなす減免は、納税者の減免申請に要する事務負担の軽減や税務当局の事務の効率化、さらには減免要件を満たす者に対して一律的に減免効果が及ぶため制度上も負担の公平が担保されるなど合理性は認められるが、減免の趣旨・目的が納税者に伝わらなくなる恐れも懸念される。そのため、みなす減免適用者についても、減免の適用が認識でき、減免の趣旨が理解されるよう適切な周知が必要となる。

④ 情報公開による透明性の確保

減免制度について納税者の理解を得るためには、情報公開が重要であるが、これまでの情報公開に対する取り組みを見ると、十分とは言えない状況にある。そのため、減免制度の内容については、名古屋市ホームページや電話・窓口相談時等を最大限活用し、適切な情報提供を行うとともに、個人情報を除き、減免適用者数や減免額（減収額）などの実施状況について十分な情報公開を行い、透明性の確保に努める必要がある。

3) 個別税目における検討方法

① 個人市民税

個人市民税の減免は、低所得者の担税力に配慮して設けられており、中でも非課税所得を若干上回る程度しか所得を有していない者に対して急激な税負担が生じることのないよう負担の緩和策としての減免が講じられている。そのた

め、以下のことに留意のうえ、あらためて検討する必要がある。

- ・個人市民税は、地域社会の費用を住民が広く分かち合う（負担分任）という性格を有していること
- ・低所得者や生活困窮者に対しては地方税法上、既に一定の配慮がなされていること
- ・個人市民税が翌年度課税であること
- ・税制改正との整合性

②固定資産税・都市計画税

固定資産税・都市計画税の減免は、固定資産について災害を受けた場合など納税者の担税力の減少に配慮するもののほか、課税対象の公共性・公益性や特定施策の推進の観点から、多岐にわたり設けられており、減免額（減収額）は平成 17 年度において 21 億円余となっている。そのため、以下のことに留意のうえ、あらためて検討する必要がある。

- ・減免創設所期の目的の達成状況
- ・社会経済情勢等の変化への対応状況
- ・減免による減収額と効果
- ・減免を手段として用いることの妥当性
- ・減免創設からの経過期間

(4) 納税者の理解にむけて

以上、報告書では、市民から信頼される税制の構築という視点から、名古屋市における軽減措置の現状をふまえつつ、減免制度のあるべき姿について指針を示し、本市の減免制度における課題の取りまとめを行った。ここで示された指針により減免制度の見直しを行うことは、一部の納税者に対して新たな負担を求める場合も想定される。しかし、負担の増減などによる結果だけを捉えて単なる増税という誤解を与えることのないよう、地方分権を担う公平な市税制の確立という視点から、納税者に対しては十分かつ適切な説明を行うことが重要であると、報告書は指摘している。

また、軽減措置の見直しにあたっては、低所得者に対する配慮はもとより、

現下の社会経済情勢を踏まえ、適用者のために一定の周知期間を置くことや経過措置を講じることも適宜検討すべきであるとも報告書は述べている。このことは、減免を継続するものであっても時限措置を設定してその都度必要性を検証することが妥当な場合も想定されるということである。

報告書は、さらに市税の減免措置は、市民に新たな負担を求めることなく、各種の政策目的を達成できる政策手段であると考えられがちであるが、減免措置による市税の減収は、他の施策への財源を減らし、行政サービスの低下を招くか、あるいは減免対象にはならない納税者、市民一般の負担を増やすかのいずれか、またはその双方の影響を持つ点では、補助金等歳出面での政策手段と同様であることを認識すべきであるとする。

そして、報告書の最後は「将来においても課税の適正化の意義に立ち返ることが必要であり、税務行政の適正な執行のためには、課税客体の的確な捕捉や適正な申告指導など税務執行上の改善をはじめ、不断の見直しに取り組んでいかなければならない。この積み重ねこそが納税者との信頼関係を構築する第一歩であり、今回の研究が決して一過性なものとならないよう不断の努力を期待したい。」と結ばれている。

(5) 研究会中間報告書を受けた名古屋市における市税減免の見直し

報告書を受けて、名古屋市は其中で示された基準をもとに減免制度を見直し、平成 21 年度に 20 の減免の廃止を行った（一部は段階的に廃止）。減免が廃止されたものとしては固定資産税における保険医に対する減免、家屋新築に伴う都市計画税の減免、一定の収入がある 65 歳以上の高齢者に対する市民税の減免等である。なお、低所得者に対する減免については一部拡充もなされている。なお、名古屋州市税減免条例の概要は以下の通りである。

名古屋市市税減免条例の制定について

1 減免条例の制定趣旨

税制研究会からの提言を受け、市税の減免制度について、負担の公平の観点

から全面的な見直しを行うとともに、減免制度の透明性の向上を図り、納税者からわかりやすい制度とするため、減免に関する規定のみを集約した条例を制定します。

2 減免の見直しの概要（廃止:20 項目 見直し:16 項目 継続:64 項目）

(1) 廃止する主な減免

- ① 国民健康保険医が直接診療の用に供する固定資産に対する固定資産税及び都市計画税の減免

理由：国民健康保険を取り扱う医師・歯科医師の普及促進を趣旨とするが、減免創設から 40 年余が経過し、制度の定着化により所期目的は達成。

- ② 新築住宅に対する都市計画税の減額（平成 20 年 3 月 31 日までに新築されたものについては、従前どおり減額）

理由：昭和 30 年代の深刻な住宅不足を背景とする住宅供給の促進策としての減免趣旨は、住宅の量的充足により達成

(2) 見直しする主な減免

- 低所得者に対する個人市民税の減免

理由：真に減免が必要な低所得者に減免を重点化しつつ、広く公平に負担を求める近年の税改正の趣旨を踏まえ、減免を見直し

- ① 所得要件及び減免率の見直し（減免率 15%・25% ⇒ 50%）

65 歳以上の夫婦世帯（年金収入 255 万円のモデルケースによる試算）

現行納付税額:39,000 円 改正案納付税額:29,500 円 差引: 9,500 円減

- ② 年齢（65 歳以上）を要件とする減免の廃止

（20 年 1 月 1 日現在において 65 歳以上の者は、減免の見直しに伴う激変緩和措置として、21 年度から 1/3 ずつ減免率を縮減し 3 年間かけて段階的に廃止）

65 歳以上の夫婦世帯（年金収入 278 万円のモデルケースによる試算）

現行納付税額:55,100 円、改正案納付税額:76,500 円 差引:21,400 円増

ただし、激変緩和措置により 21 年度:62,200 円 差引: 7,100 円増

22 年度:69,300 円 差引:14,200 円増

(3) 継続する主な減免

税目	主な減免
個人市民税	・災害を受けた者 ・生活保護法の扶助を受けている者
法人市民税	・清算中の法人 ・NPO 法人
固定資産税	・災害を受けた固定資産 ・生活保護法の扶助を受けている者の固定資産 ・公益のため直接専用する固定資産

(4) 見直し後の減免項目〔76 項目〕

見直し、継続する減免（計 80 項目）について、減免趣旨及び対象が類似するものを整理統合後、税目別に減免規定を整備します。

（減免項目の整理統合）

廃止	20	} ⇒	類似する減免項目 を整理統合 80 項目 ⇒ 76 項目
見直し	16		
継続	64		

（税目別の減免項目）

個人市民税	13 項目
法人市民税	6 項目
固定資産税・都市計画税	33 項目
軽自動車税	7 項目
事業所税	17 項目
合 計	76 項目

3 減免条例の概要

(1) 具体の規定内容

条例	市民がどの減免に該当するかについてわかりやすくなるよう、減免対象（事由）、減免率、減免の申請期限について規定
本則	条例制定の趣旨、税目別の減免規定、条例施行の細目（全 17 条）
附則	施行期日、経過措置、減免条例制定に伴う規定整備（全 10 条）

(2) 施行期日

平成 21 年 4 月 1 日（平成 21 年度以後の年度分から適用）

6 むすびにかえて

本稿では課税自主権の一端をなす地方公共団体による地方税の減免について現状と課題を概観してきた。課税自主権を実現する重要な要素である地方税の減免であるが、裁判所の判断にもあらわれているように、その運用の裁量性をめぐっては、とりわけ担税力への配慮以外の部分、すなわち「その他特別の事情」「公益上の事由」について、明確な基準を示し、個々のケースについて具体的に判断を行うべきことが、課税の公平において重要である。このことは後半で紹介した名古屋市における減免制度の見直し（名古屋市税制研究会の報告書とそれを受けた地方税減免条例の改正）においても実際に重要視された要素でもある。

地方税の減免は、個々の地方公共団体の独自の判断によって、個々の地域の問題に地方税の面に対処するという課税自主権、さらには財政の自主性という面で重要ではあるが、もし、その運用が規律を失うことがあっては、地方税の公平・公正を損ない、また財政規律についても問題を生じさせることになる。地方分権の拡充に向けて、地方公共団体の側からの努力として、個々の団体が減免制度のあり方を再点検することが求められているといえよう。

参考文献

- 江原勲（2001）「地方税の減免について 総論」『税』56巻12号、pp.45-51。
江原勲・野木義昭（2001）「裁判例からみた地方税の減免」『税』56巻12号、pp.52-74。
石島弘（2001）「国の地方税制と地方の課税自主権」『税』56巻12号、pp.18-27。
金子宏（2010）『租税法』15版、弘文堂。
川村栄一（2009）『地方税法概説』北樹出版。
名古屋市税制研究会（2007）『名古屋市税制研究会中間報告書 市民から信頼される税制を目指して』
大阪市・税財政のあり方に関する研究会（2007）『市税の減免に係る基本的な考え方 公益上の理由により実施している市税の減免の見直しについて』
首藤重幸（2002）「租税条例主義と地方税務行政 減免、猶予、特例措置等の裁量的適用について」『税』57巻2号、pp.111-117。
東京都地方税実務研究会（2007）『地方税ガイドブック』10版、（財）東京税務協会。

碓井光明（2001）『要説 地方税のしくみと法』学陽書房.

拙稿（2010）「地方公共団体の課税自主権 法定外税を中心として」『関西学院大学
産研論集』37 号、pp.35-46.